

УДК 657 (075.8)

ЛУКА ПАЧІОЛІ (ПАЧІОЛО) – ОСНОВОПОЛОЖНИК БУХГАЛТЕРСЬКОЇ НАУКИ (до 570-річчя з дня народження і 500-річчя з дня смерті)

ЙОСИП ДАНЬКІВ,канд. екон. наук, професор, зав. кафедри обліку
та аудиту ДВНЗ «УжНУ»,**МИРОСЛАВ ОСТАП'ЮК,**канд. екон. наук, професор кафедри обліку,
аудиту та фінансів Карпатський
інститут підприємництва університету «Україна»**СЕРГІЙ ДОЛИНСЬКИЙ,**канд. екон. наук, доцент кафедри обліку,
аудиту та фінансів Карпатський інститут
підприємництва університету «Україна»

У статті звернено увагу на те, що у 2015 році спливає більш як пів-тисячоліття з дня народження і творчої діяльності італійського математика, монаха-францисканця Луки Пачіолі, якого з впевненістю можна назвати основоположником бухгалтерської науки. Ознайомлено з основними його відкриттями, особливо про те, що він першим популяризував бухгалтерський облік як науку, давши їй літературне оформлення та наукове обґрунтування в своїй праці «Трактат про рахунки і записи», опублікованій в кінці XV століття.

Ключові слова: Л.Пачіолі, бухгалтерський облік, «Трактат про рахунки і записи», книги, подвійний запис, епоха Ренесансу, бухгалтерська наука, венеціанський спосіб, «інвентар», «диспозиція», система рахунків, капітал.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток кожної науки, її успіх і невдачі залежать від вчених, які в ній працюють. Багатьом здається, що в бухгалтерському обліку не було людей за силою інтелекту рівним Леонардо да Вінчі (1452–1519), Мікеланджело (1475–1564), Миколі Копернику (1473–1543), Альберту Дюреру (1471–1528), Христофору Колумбу (1451–1506), Васко да Гаммі (1469–1524). До цієї плеяди також належить Лука Пачіолі (1445–1524) – математик, що заклав основи науки про бухгалтерський облік. Л.Пачіолі писав своє прізвище або латиною – *Rassiolus*, або італійською *Rassiuolo*, або тосканським діалектом – *Rasioli*. В наш час прийнято два останні варіанти написання його прізвища. Освічені люди, зокрема економісти, особливо у галузі обліку, аналізу та аудиту повинні знати, що епоха Ренесансу як один з самих чудових періодів в історії людства, не забула і про бухгалтерів, як про справжніх економістів, давши їм нелегкому фаху наукове обґрунтування.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

У статті автори звертають увагу на основні періоди життя і діяльності Л. Пачіолі. Відкинемо те, що його вважають «винахідником» і «батьком» подвійної бухгалтерії, яка однак існувала ще задовго до його

народження і фактично була результатом тривалого економічного розвитку. Л.Пачіолі в своїй праці «Трактат про рахунки і записи» описав один з способів ведення обліку в Італії – венеціанський, при наявності іншого, так званого староіталійського обліку. В трактаті він наводить замкнуту систему рахунків, помістивши в центрі рахунок капіталу, тим самим обґрунтувавши зародження нових капіталістичних відносин в умовах розкладу феодального суспільства. Однак головним його досягненням, на нашу думку, є те, що він літературно поширив і обґрунтував бухгалтерський облік як науку, можливо, не усвідомлюючи цього.

Виникнення комерційної освіти відбулося до XI століття, спочатку здійснюючись через монастирі, вона вимагала підручників. В XIII столітті в Італії виникли приватні школи і з'явилися світські вчителі. Пізніше в XIV – XVI століттях бажаючий присвятити себе економічній діяльності, повинен був у силу свого культурного рівня і вимог часу вибрати шкільну освіту будь-якого типу, відповідно пройти її через професійне навчання.

Першим прототипом підручника була знаменита «Книга рахунку» («*Libro d'Abaci*», 1202 р.) Леонардо Фібоначчі. Згодом широкого застосування набули трактати Джованні де Антоніо да Удзано «Книга про товари» («*Libro di mercantie*»), італійського купця

Франческо Бальдуччі Пеголотті «Мистецтво торгівлі» («La practica della mercatura», 1338–1342 pp.). Головним попередником Л.Пачолі був Паоло Даго-марі ду Праго (XIVст.).

Л.Пачолі трактує бухгалтерський облік як прикладну математичну дисципліну, в цьому він був не останнім. Л.Фібоначчі (1180-1250) у своїй математичній праці розкрив правила ведення прихідно-розхідних книг, а в кінці XIX ст. Е.Лерте і А.Гімбо – французькі викладачі і практик бухгалтерського обліку, які створили чисто економічний напрям, спочатку у французькій, а потім й у світовій бухгалтерській науці, трактували бухгалтерський облік як окремий розділ математики. Математичне трактування бухгалтерського обліку, на нашу думку, позитивно сприяло визнанню його науковості.

В останній час, поряд з відомими працями російських вчених Кипарисова Н.А. [2,3,4], Соколова Я.В. [9,10] з проблем історії бухгалтерської науки, її виникнення та еволюції з'являються праці і наших вчених, які особливо підкреслюють історичний аспект розвитку бухгалтерської науки, зокрема: Бутинець Ф.Ф. [1], Даньків Й.Я., Лучко М.П., Остап'юк М.Я. [6]. Автори статті намагались узагальнити історичні здобутки і відобразити своє бачення на проблеми створення світової бухгалтерської науки, перш за все на основі праць Луки Пачолі [7] і Раймонда де Рувера [8]

Мета статті відобразити основні відкриття Луки Пачолі, його популяризацію бухгалтерського обліку як науки, давши йому літературне оформлення та наукове обґрунтування в праці «Трактат про рахунки і записи».

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

На території міста-республіки Флоренції 570 років тому, в 1445 році, в містечку Борго Сан-Сеполько в сім'ї поважного міщанина Бартоломео Пачолі народився син Лука. Згодом батько віддає його навчатися до знаменитого художника і математика Італії П'єтро делла Франческа. До дев'ятнадцяти років Л.Пачолі працює і вчиться в майстерні вчителя, а потім переїжджає в одну з столиць тодішнього культурного світу – Венецію. У цьому місті Л.Пачолі стає вихователем трьох синів багатого купця Антоніо де Ромпіазі. Виховуючи дітей, він вчить їх тому, що знає і розуміє сам, часто навчаючись разом зі своїми учнями, відвідуючи публічні лекції знаменитого математика Доменіко Брагадіно, а також допо-

магає батькові своїх учнів у веденні конторських книг, набуває перших навиків у справі, яку йому судилося зробити наукою. В 1470 році він закінчив свою першу книгу-підручник комерційної арифметики.

Перервавши кар'єру вихователя, Л.Пачолі переїжджає в Рим, згодом в Неаполь з метою розпочати торговельну справу. Однак він прагнув займатися наукою, вивчати математику. В 1475 році в 30-річному віці Л. Пачолі вирішує стати монахом. Монашество давало йому певну користь: воно вводило його в культурне середовище, відкривало можливість для наукової роботи, продовження освіти і самоосвіти, забезпечувало матеріально, підпорядковувало церковній, а не світській юрисдикції, забезпечувало необхідну підтримку для отримання професури.

Таким способом Лука Пачолі досяг максимально можливого: він присвятив себе науці і монахом-францисканцем. Вибір був зумовлений науковими традиціями, що склались в ордені, а також сімейними обставинами – обоє братів Луки Пачолі також були францисканцями. Орден францисканців сповідував і сповідує бідність і обмеженість у побуті. Через 450 років по тому французький бухгалтер Альберт Дюпон побачить у цьому глибокий символічний акт: батько бухгалтерії прийняв для себе і для своїх майбутніх колег клятву бідності і безкорисливості. Так, як в містечку, де він народився був монастир францисканців, то Лука Пачолі стає фра (брат) Лука ді Борго Сан-Сеполькро.

Подальші події засвідчили, що Л. Пачолі правильно оцінив свої можливості і перспективи. В жовтні 1477 року він отримав професуру в університеті Перуджі. Л. Пачолі виявився хорошим лектором, корпорація професорів постійно продовжувала з ним контракт, підвищуючи йому оплату. За час, проведений в Перуджі, Л. Пачолі написав розгорнутий конспект лекцій, оформив його окремою книгою-рукописом. Книга наразі знаходиться в бібліотеці Ватикану. Пізніше основи цієї роботи увійдуть до складу його першої великої праці.

У червні 1480 р. в педагогічній кар'єрі Л. Пачолі наступає перерва. Протягом восьми років він займатиметься філософією, теологією і вдосконалюватиметься в математиці. Виконуючи орденські зобов'язання, Л. Пачолі відвідає різні міста Італії, найчастіше Флоренцію. Заняття новими предметами в 1486 році забезпечить йому звання магістра священної теології.

В 1487 році Пачіолі знову запрошують до університету в Перуджі, але через кілька місяців його вводять в штат єпископа П'єтро Валлетарі і переводять в Рим. У 1493 році він, закінчивши роботу над книгою, їде в Венецію. Тут при підтримці претора республіки Св. Марка, мецената Марко Сануто, 10 листопада 1494 р. багаторічна праця виходить в світ. Вона називається «Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita» – «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення». Структура книги є дещо складною. Весь матеріал поділяється на дві частини, перша частина присвячена арифметиці і алгебрі, друга – геометрії. Кожна частина, в свою чергу, поділяється на розділи, розділи – на трактати, трактати – на глави. Включаючи до складу математики прикладні методи, автор у першій частині виділяє спеціальний розділ IX, присвячений питанням застосування математики в комерційній справі. В цей розділ входять дванадцять трактатів: I – про товариства, II – про оренду, III – про обмін і обмінні операції, IV – про векселі і вексельні операції, V – про процентні обчислення, ... XI – про рахунки і записи, XII – про міри, ваги і монети, про торгові звичаї і міста, з якими Італія знаходиться в торгових стосунках. Трактат XI, який безпосередньо відноситься до бухгалтерського обліку, включає в себе 36 глав.

Монументальна друкована праця Л. Пачолі без сумніву сприяла його славі. У 1496 році в міланському університеті відкрили кафедру математики, очолити її запросили саме Л. Пачолі. У зв'язку з окупацією французькими військами Мілана Л. Пачолі разом з Леонардо да Вінчі виїжджають у Флоренцію. В 1504 році в Венеції виходить окреме видання «Трактату про рахунки і записи» під назвою «Досконала школа торгівлі». Як було зазначено вище, комерційні школи Італії вимагали підручників. Останні роки Л. Пачолі живе то в Флоренції, то в Венеції. В 1510 році він повертається на батьківщину, стає пріором монастиря в Сан-Сеполькро, одержує запрошення на посаду професора математики Римської академії. В 1515 році він помирає, похований Л. Пачолі на цвинтарі Сан-Сеполькро.

Праця Л. Пачолі мала значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку як науки, починаючи з середньовіччя. Заслуга Л. Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати й систематизувати те, що на практиці було давно відомо. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший щабель у формуванні бухгалтерського обліку як

прикладної науки, яка з'явилася з практичної діяльності і служить їй. Автори вважають, що заслуга Л. Пачолі полягає в тому, що він один із перших описав організаційно-методичні аспекти ведення бухгалтерського обліку, а також подав першу форму ведення обліку – староіталійську, або венеціанську, але він не був винахідником подвійного запису. Завдяки Гутенбергу, який майже в цей же період винайшов книгодрукування, праця Л. Пачолі набула широкої публікації в країнах Європи та в Росії. На основі праць відомого дослідника історії бухгалтерського обліку Раймонда де Рувера, як уже зазначалось, можна припустити, що подвійна бухгалтерія виникла в Італії між 1250 і 1350 рр., тобто задовго до народження Л. Пачолі. Однак це спірне питання, як і багато іншого в праці Раймонда де Рувера. [8]. Проте, наведені в праці бухгалтерські баланси XIV ст., які можуть ґрунтуватись тільки на основі подвійного запису і складені за сто років до виходу праці Л. Пачолі, є беззаперечним підтвердженням того, що наш венеціанський вчений-монах не міг бути родоначальником подвійного запису. Подвійний запис виник стихійно. Так само, як ми не можемо назвати винахідника колеса, письма, римських чи арабських цифр, ми, на жаль, не знаємо і винахідника подвійного запису.

Не можна також вважати категоричним твердження, що пріоритет італійських міст у розробленні системи подвійного запису є незаперечним, як вважав Раймонд де Рувер. З історії бухгалтерського обліку ми знаємо, що далматинець Б. Котрульї, якому належить перша (хоч і рукописна) робота з основ подвійної бухгалтерії «Про торгівлю і досконалого купця», почав її в Дубровнику (Рагузі), місті на території сучасної Хорватії, ще в 1458 р., набагато раніше за Л. Пачолі. Причому зроблено це було на прохання відомого в ті часи рогузького купця Франческо Стефані. Це доводить, що практика подвійного запису і тоді вже була поширена на східному, слов'янському узбережжі Адриатики.

У книзі «Трактат про рахунки і записи», крім опису подвійного запису, Л. Пачолі дає цілу низку цікавих пропозицій щодо порядку ведення документів, книг, записів на рахунках тощо. Російський переклад цієї праці здійснено лише в 1893 р. У колишньому СРСР цю роботу було видано в 1974 р. за редакцією професора Я.В. Соколова. Праця містить 36 глав, опис трактату і висновки.

У цілому праця Л. Пачолі поділяється на дві частини, першу з яких названо «Інвентар», а другу – «Диспозиція».

У першій частині Л. Пачолі зазначає, що спочатку купець повинен провести детальний опис майна та інвентаря на окремих листках або в окремій книжці. До опису слід вносити як рухоме, так і нерухоме майно. Все майно записується в інвентар на один певний день (дату). У книзі подано зразок інвентаря з усіма належними процедурними формальностями. Характерно, що в цьому інвентарі описано майно не тільки для торгівлі, а й особисте майно купця. Це вказує на те, що бухгалтерський облік середньовіччя поширювався не лише на торгівлю, а й на домашнє господарство купця, що свідчить про поєднання власності купця шляхом проведення суцільної інвентаризації.

Друга частина книги розкриває спосіб здійснення рахункових записів усіх операцій. Описаним інвентарем визначається об'єкт бухгалтерського обліку – все, що належить купцю. Але Л. Пачолі правильно розширяє об'єкт, коли додає, що купець записує всі свої справи, великі і малі, в тому порядку, в якому вони відбулися. Отже, під об'єктом бухгалтерського обліку того часу автор трактату розуміє капітал і його обіг у господарстві.

У другій частині подано опис трьох книг – мемуару, журналу та зошита (головної книги).

Меморіал – це книга для попередніх записів у хронологічному порядку, до якої купець записує детально все, що стосується купівлі, продажу, інших торговельних операцій, нічого не пропускаючи.

У журналі (який є секретною книгою) повинні складатися статті з зазначенням рахунка, що дебетується чи кредитується. У «Трактаті» подано приклади таких статей. Тут основною є характеристика рахунків: один рахунок одержує і за це винен (звідси – дебет), інший – видає і за це має (звідси кредит). Наприклад: «Каса готівки винна Капіталу», «Палермський цукор винен Касі», «Цукор з Палермо винен пану Йоганну Антонію з Мессіні», «Витрати за товари винні Касі», «Банк м. Ліпомані винен Касі» та ін. [3].

Зошит – це узагальнення всіх окремих рахунків, куди записи переносяться із журналу. Дається і рахунок вигід і витрат (прибутків і збитків), який закривається наприкінці року перенесенням у рахунок капіталу. На той час Л. Пачолі ще не проводить ніякої класифікації рахунків, але в нього є повне їх групування. Перш за все створюється група рахунків для обліку грошей, речей, товарів і розрахунків, а також капіталу, тобто всього, що відображається в інвентарі. Далі подано групу результативних рахунків, до якої належать і витрати на товари, і грошові витрати купця, і рахунок вигід і витрат. Звідси і поділ рахунків на інвентарні та результативні. Крім того, Л. Пачолі вказує на розвиток системи рахунків у майбутньому. Зокрема, він запропонував окремий рахунок «Подорожі», до якого повинен записуватися процес торгівлі під час подорожей. На дебет цього рахунка заносять витрати під час подорожей (гроші, товари, харчі, витрати), а на кредит – все, що буде одержано після подорожі. Це вже початок застосування операційно-результативних рахунків. На рахунку подорожей відобразиться або прибуток, або збиток, які за вказівкою Л. Пачолі повинні перенестися до великого зошиту на відповідні місця.

Книга Л. Пачолі «Трактат про рахунки і записи» набула широкого розповсюдження у всій Європі, перевидавалася в 1534, 1539 і 1558 роках.

У Б. Котрульї і Л. Пачолі бухгалтерський облік в основному присвячений торговельній справі, поширеній на той час. Їх італійські послідовники поширили його на інші сфери економіки. Альвізе Казанова (1558 р.) дав опис побудови обліку в суднобудуванні, а А. ді Піетро (1586 р.) – монастирського господарства та банків; Д.А. Москетті (1610 р.) – промисловості; Людовіко Флорі (1636 р.) – лікарень, державних установ і навіть домашнього господарства; Бастіамо Вентурі (1655 р.) – сільського господарства. На підставі цих праць і сформувалася стара італійська форма бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Відкидаючи все те, що незаслужено приписують нашому древньому ювіляру, ми маємо право задати питання: що цінного створив Л. Пачолі – бухгалтер? Чому його слава росла? Чому нащадки в усьому світі згадують його до нині з повагою та гордістю? І тут слід відзначити ті основні аспекти, які він вніс у бухгалтерський облік. Це:

- 1) теоретичне трактування подвійного запису. Л. Пачолі першим намагався пояснити такі питання як дебет і кредит;
- 2) створив всі умови для виокремлення бухгалтерського обліку в нову науку;

3) бухгалтерський облік за Л. Пачолі розглядався як самостійний метод, заснований на застосуванні подвійного запису;

4) відображення подвійного запису на рахунках, які трактуються як система (план) обліку. Організація системи (плану) не може бути постійною, а повинна залежати від мети керівництва;

Л. Пачолі вперше ввів в бухгалтерський облік моделювання, засноване на комбінаториці. Такий підхід дозволяв побудувати загальну модель, у рамках якої будь-яке облікове завдання трактувалось як окремий випадок.

Названі вище п'ять аспектів не втратили свого значення і в наш час. Більше того, можливості сучасної обчислювальної техніки ближчі математичному розуму Л. Пачолі, ніж старі рутинні засоби реєстрації фактів господарського життя.

Автори статті і надалі продовжать досліджувати історію виникнення і формування бухгалтерської науки у плані знайомлення читачів з українськими та зарубіжними вченими в галузі обліку. Результати досліджень окремих історичних проблем виникнення та розвитку бухгалтерського обліку будуть публікуватися і у майбутньому. Авторі надіються, що вони стануть корисними при вивченні історії бухгалтерського обліку у світі та Україні і подальшому розвитку світової та української бухгалтерської науки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- | | |
|---|--|
| <p>1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.</p> <p>2. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство / Н.А. Кипарисов. – М.-Л.: Госиздат, 1928. – 427 с.</p> <p>3. Кипарисов Н.А. Теория двух рядов счетов / Н.А. Кипарисов // Счетная мысль. – 1926. – №1 – С.12.</p> <p>4. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Кипарисов. – М.: Госпланиздат, 1940. – 328 с.</p> <p>5. Нестеров В.Т. Упрощенное книговодство и податки / В.Т. Нестеров. – Львів: – 1935. – 128 с.</p> <p>6. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського облі-</p> | <p>ку: навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків.– К.: Знання, 2009. – 278 с.</p> <p>7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.</p> <p>8. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.</p> <p>9. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и</p> <p>10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.</p> |
|---|--|

В статті обращено внимание на то, что в 2015 году истекает более пол-тысячелетия со дня рождения и творческой деятельности итальянского математика, монаха-францисканца Луки Пачиоли, которого с уверенностью можно назвать основоположником бухгалтерской науки. Ознакомлено с основными его открытиями, особенно о том, что он первым популяризировал бухгалтерский учет как науку, дав ей литературное оформление и научное обоснование в своей работе «Трактат о счетах и записях», опубликованной в конце XV века.

Ключевые слова: Л.Пачиоли, бухгалтерский учет, «Трактат о счетах и записях», книги, двойная запись, эпоха Ренессанса, бухгалтерская наука, венецианский способ, «инвентарь», «диспозиция», система счетов, капитал.

The article draws attention to the fact that more than half a millennium expires in 2015 since the birth of the Italian creative mathematician, Franciscan monk Luke Pacioli, which can certainly be called the founder of accounting science. The article reveals the main discoveries, especially the fact, that L. Pacioli first popularized accounting as a science, giving it a literary and a scientific study design in his work "Treatise on the accounts and records", which was published at the end of the fifteenth century.

Keywords: Luca Pacioli, Accounting, "Treatise on the accounts and records," the books, double entry, Renaissance, accounting science, Venetian way, "inventory", "disposition", the system of accounts, capital.